HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

18 decembrie 2007 *

În cauza C-281/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin Decizia din 1 martie 2006, primită de Curte la 28 iunie 2006, în procedura

**Hans-Dieter Jundt,**

**Hedwig Jundt**

împotriva

**Finanzamt Offenburg,**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas (raportor), președinte de cameră, domnii J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, doamna P. Lindh și domnul A. Arabadjiev, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul și doamna Jundt, de H.-D. Jundt, Rechtsanwalt;

— pentru guvernul german, de domnul M. Lumma, în calitate de agent;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii E. Traversa și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 octombrie 2007,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 59 din Tratatul CEE (devenit articolul 59 din Tratatul CE, devenit la rândul său, după modificare, articolul 49 CE) și a articolului 128 din Tratatul CEE (devenit, după modificare, articolul 126 din Tratatul CE, devenit la rândul său articolul 149 CE).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul și doamna Jundt (denumiți în continuare „soții Jundt"), rezidenți în Germania, pe de o parte, și Finanzamt Offenburg, pe de altă parte, privind refuzul acestuia din urmă de a lua în considerare, ca venituri scutite de impozitul pe venit pentru anul fiscal 1991, indemnizațiile pentru cheltuieli profesionale încasate cu ocazia exercitării cu titlu accesoriu a unei activități de învățământ în cadrul unei universități stabilite într-un alt stat membru, întrucât legislația națională în materie de impozit pe venit prevede aplicarea acestei scutiri pentru remunerațiile provenind de la organisme germane de drept public.

## Cadrul juridic național

3 Articolul 1 alineatul 1 prima teză din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG"), în versiunea sa aplicabilă la data desfășurării faptelor din acțiunea principală, prevede că persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită în Germania sunt supuse în totalitate impozitului pe venit.

4 Potrivit articolului 2 alineatul 2 din EStG, veniturile se constituie fie din câștig, fie din excedentul veniturilor în raport cu sarcinile profesionale.

5 Articolul 3 punctul 26 din EStG, care figurează în secțiunea consacrată „veniturilor scutite" din această lege, are următorul cuprins:

„Sunt scutite:

[…]

26. indemnizațiile pentru cheltuieli profesionale pentru activitățile de învățământ auxiliare, de formator, de educator sau pentru alte activități auxiliare comparabile, activități auxiliare artistice sau de asistență a persoanelor vârstnice, bolnave sau cu handicap, exercitate în serviciul sau în numele unei persoane juridice naționale de drept public sau al unei instituții care face obiectul articolului 5 alineatul 1 punctul 9 din Legea privind impozitarea persoanelor juridice (Körperschaftssteuergesetz) și care vizează promovarea unor obiective de utilitate publică, filantropice sau ecleziastice [articolele 52-54 din Codul fiscal (Abgabenordnung)]. Sunt considerate indemnizații pentru cheltuieli profesionale veniturile încasate pentru activitățile descrise în cadrul primei teze în valoare de până la 2 400 DEM pe an […]"

**Acțiunea principală și întrebările preliminare**

6 Soții Jundt sunt supuși împreună la plata impozitului pe venit în Germania. Domnul Jundt, care exercită în principal profesia de avocat în Germania, unde își are reședința, a predat în 1991 un curs de 16 ore la Universitatea din Strasbourg pentru care a încasat o sumă brută de 5 760 FRF (echivalentul a 1 612 DEM).

7 În avizul de impunere pentru anul fiscal 1991, Finanzamt Offenburg a aplicat impozitul pe venit pe această sumă brută.

8 Soții Jundt au susținut că această sumă trebuia scutită de impozitul pe venit conform articolului 3 punctul 26 din EStG, apreciind că restrângerea aplicării acestei scutiri la remunerațiile plătite de organisme germane de drept public este contrară dreptului comunitar.

9 Întrucât contestația formulată de aceștia împotriva deciziei Finanzamt Offenburg și acțiunea lor în fața Finanzgericht au rămas fără rezultat, soții Jundt au introdus recurs la Bundesfinanzhof.

10 Bundesfinanzhof constată că domnul Jundt ar fi putut beneficia de scutirea prevăzută la articolul 3 punctul 26 din EStG dacă și-ar fi exercitat activitatea într-o universitate germană, persoană juridică de drept public, și nu în cea a unui alt stat membru. Pentru a stabili dacă o astfel de reglementare este sau nu este compatibilă cu dispozițiile dreptului comunitar referitoare la libera prestare a serviciilor, Bundesfinanzhof consideră că este necesar să adreseze trei întrebări preliminare.

11 Mai întâi, acesta ridică problema dacă o activitate exercitată cu titlu accesoriu în calitate de profesor în serviciul unei universități intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor în materia liberei prestări a serviciilor, în măsura în care nu este cert dacă sumele care pot fi scutite în temeiul articolului 3 punctul 26 din EStG reprezintă o veritabilă remunerație. Potrivit acestei dispoziții, veniturile scutite au caracter de „indemnizație pentru cheltuieli profesionale", ceea ce ar implica faptul că este vorba doar de acoperirea cheltuielilor legate de exercitarea activității avute în vedere.

12 În continuare, Bundesfinanzhof ridică problema dacă restricția privind libera prestare a serviciilor care rezultă din articolul 3 punctul 26 din EStG ar putea fi, după caz, justificată. Acesta consideră că ar putea exista un interes legitim pentru limitarea avantajului fiscal doar la activitățile efectuate în serviciul sau în numele persoanelor juridice germane de drept public.

13 În opinia Bundesfinanzhof, această justificare s-ar putea găsi în coerența regimului fiscal național, astfel cum a admis Curtea în Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249), și în Hotărârea Comisia/Belgia (C-300/90, Rec.,

p. I-305). Bundesfinanzhof apreciază că în acțiunea principală există o legătură directă între activitatea de învățământ desfășurată în favoarea unei persoane juridice germane de drept public, pe de o parte, și scutirea de impozitul pe venit, de pe altă parte. Acest avantaj fiscal s-ar acorda doar pentru că acest contribuabil furnizează cvasibenevol o anumită prestație în favoarea comunității care renunță la impozit și pe care o degrevează astfel de anumite sarcini. Dacă respectivul contribuabil nu ar furniza această prestație, administrația fiscală ar trebui, teoretic, să majoreze impozitul pentru a finanța cheltuielile legate de învățământ, care ar fi astfel mai ridicate. În opinia Bundesfinanzhof, articolul 3 punctul 26 din EStG se întemeiază pe o relație de reciprocitate care constă în renunțarea la impozit în schimbul furnizării unei prestații.

14 În sfârșit, în ceea ce privește activitățile de învățământ, Bundesfinanzhof ridică problema dacă o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală nu se încadrează în sfera unei libertăți pe care Tratatul CE ar fi lăsat-o în mod explicit statelor membre, în acest caz libertatea de a organiza învățământul sub răspunderea sa. Întrucât, în opinia sa, această libertate cuprinde nu doar obligația de a stabili modalitatea de finanțare a sistemului național de învățământ, ci și posibilitatea de a limita măsurile fiscale care vizează încurajarea învățământului la activitățile „naționale", Bundesfinanzhof ar înclina spre concluzia că nu s-a adus atingere liberei prestări a serviciilor. A treia întrebare se referă la aplicabilitatea articolului 126 din Tratatul CE cu privire la constatarea unei restricții nejustificate privind libera prestare a serviciilor.

15 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 59 din Tratatul CE [...] trebuie interpretat în sensul că în domeniul său de aplicare intră și activitatea exercitată cu titlu accesoriu în calitate de profesor în serviciul sau în numele unei persoane juridice de drept public (o universitate), atunci când pentru această activitate exercitată cvasibenevol se plătește doar o indemnizație pentru cheltuieli profesionale?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: restricția privind libera prestare a serviciilor care constă în faptul că indemnizațiile nu sunt scutite de impozit decât dacă sunt plătite de persoane juridice naționale de drept public (în speță, articolul 3 punctul 26 din EStG) este justificată de faptul că avantajul fiscal național se întemeiază doar pe împrejurarea că activitatea este exercitată în favoarea unei persoane juridice naționale de drept public?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare: articolul 126 din Tratatul CE […] trebuie interpretat în sensul că permite existența unei reglementări fiscale (precum, în speță, articolul 3 punctul 26 din EStG) care contribuie la completarea organizării învățământului, dată fiind responsabilitatea statelor membre în materie?"

**Cu privire la întrebările preliminare**

16 Cu titlu prealabil, este necesar să se constate că, având în vedere că faptele din acțiunea principală s-au desfășurat înainte de 1 noiembrie 1993, mai precis anterior intrării în vigoare a Tratatului privind Uniunea Europeană, semnat la Maastricht la 7 februarie 1992, interpretarea solicitată de instanța de trimitere privește, în realitate, articolele 59 și 128 din Tratatul CEE, și nu articolele 59 și 126 din Tratatul CE.

17 Astfel cum a indicat în mod întemeiat Comisia Comunităților Europene în observațiile scrise, această împrejurare nu este determinantă pentru răspunsul care urmează să fie dat instanței de trimitere.

18 Într-adevăr, pe de o parte, conținutul principiului liberei prestări a serviciilor nu a fost modificat, în esență, prin Tratatele de la Maastricht și de la Amsterdam.

19 Pe de altă parte, articolul 128 din Tratatul CEE se referă la formarea profesională din care face parte învățământul universitar (a se vedea Hotărârea din 2 februarie 1988, Blaizot și alții, 24/86, Rec., p. 379, punctele 15-20, Hotărârea din 30 mai 1989, Comisia/Consiliul, 242/87, Rec., p. 1425, punctul 25, Hotărârea din 7 iulie 2005, Comisia/Austria, C-147/03, Rec., p. I-5969, punctul 33, și Hotărârea din 11 ianuarie 2007, Lyyski, C-40/05, Rec., p. I-99, punctul 29). Deoarece articolul 126 din Tratatul CE a fost, în principal, invocat având în vedere competența de care dispun statele membre în ceea ce privește conținutul învățământului și organizarea sistemului educațional, dar și obiectivele politicii comunitare în domeniul învățământului, trebuie subliniat că, la data desfășurării faptelor din acțiunea principală, statele membre aveau competențe în ceea ce privește organizarea educației și politica privind învățământul, astfel cum rezultă din Hotărârea din 13 februarie 1985, Gravier (293/83, Rec., p. 593, punctul 19), și că politica comunitară în domeniul învățământului urmărea deja să faciliteze mobilitatea profesorilor.

20 Ca atare, dispozițiile relevante din tratat vor fi menționate în versiunea aflată în vigoare după 1 mai 1999.

*Cu privire la prima întrebare*

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o activitate de învățământ exercitată de un contribuabil dintr-un stat membru în serviciul unei persoane juridice de drept public, în acest caz o universitate situată într-un alt stat membru, intră în domeniul de aplicare al articolului 49 CE, chiar dacă aceasta este exercitată cu titlu accesoriu și cvasibenevol.

Observațiile prezentate Curții

22 Soții Jundt, guvernul german și Comisia apreciază că activitățile exercitate cu titlu accesoriu în calitate de profesor în cadrul unei universități constituie o prestare de servicii în sensul articolului 50 CE, respectiv o activitate economică exercitată în general în schimbul unei remunerații.

23 Soții Jundt subliniază că însuși articolul 3 punctul 26 din EStG definește „indemnizațiile pentru cheltuieli profesionale" ca fiind „venituri" și că în versiunea actuală a acestei dispoziții nu mai figurează calificarea „indemnizații pentru cheltuieli profesionale", ci „venituri pentru activități profesionale auxiliare".

24 În opinia guvernului german, domeniul de aplicare al articolului 49 CE vizează și activitățile exercitate cu titlu accesoriu și cvasibenevol în calitate de profesor în serviciul sau în numele unei persoane juridice de drept public, astfel cum este o universitate, în schimbul unei indemnizații pentru cheltuieli profesionale. Particularitatea acestor activități economice ar fi faptul că obiectivul lor este simpla compensare a cheltuielilor efectuate, și nu realizarea unui câștig.

25 Comisia subliniază că incertitudinile Bundesfinanzhof privind existența unei remunerații se întemeiază pe folosirea în dispoziția națională în cauză în acțiunea principală a expresiei „indemnizație pentru cheltuieli profesionale", care sugerează ideea de plată care nu depășește valoarea cheltuielilor efectuate și lipsa unui câștig. Or, în opinia Comisiei, o plată nu își pierde caracterul de „remunerație" doar pentru faptul că nu conduce la realizarea unui câștig. Pentru a demonstra existența unei activități economice, dispozițiile articolului 50 CE ar impune doar plata unei remunerații, și nu existența unui câștig.

26 Comisia susține că, în orice caz, acțiunea principală și reglementarea în cauză în acțiunea principală nu se referă la o remunerație care s-ar limita să acopere cheltuielile efectuate. Într-adevăr, dacă plata efectuată de Universitatea din Strasbourg s-ar fi limitat să acopere cheltuielile suportate de domnul Jundt pentru buna îndeplinire a activităților sale de învățământ, acesta nu s-ar fi prevalat de articolul 3 punctul 26 din EStG pentru a solicita scutirea sumelor încasate, din moment ce aplicarea normelor obișnuite din EStG ar fi condus deja la neimpozitarea activității sale.

27 În opinia Comisiei, articolul 3 punctul 26 din EStG conferă un avantaj fiscal contribuabilului în special atunci când veniturile sunt superioare cheltuielilor și, prin urmare, acestuia îi rămâne un venit net, altfel spus, un „câștig”.

Răspunsul Curții

28 În primul rând, pentru a stabili dacă o activitate precum cea în cauză în acțiunea principală intră în domeniul de aplicare al articolului 49 CE, trebuie amintit că noțiunea „servicii” în sensul articolului 50 primul paragraf CE implică faptul că este vorba de „prestații furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații” (Hotărârea din 22 mai 2003, Freskot, C-355/00, Rec., p. I-5263, punctul 54).

29 În această privință, Curtea s-a pronunțat anterior că, în sensul acestei din urmă dispoziții, caracteristica esențială a remunerației constă în faptul că aceasta reprezintă contraprestația economică a prestației în cauză (a se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 1988, Humbel, 263/86, Rec., p. 5365, punctul 17, Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 23, Hotărârea din 11 septembrie 2007, Schwarz și Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rep., p. I-6849, punctul 38, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2007, Comisia/Germania, C-318/05, Rep., p. I-6957, punctul 67).

30 În al doilea rând, trebuie subliniat că Curtea a exclus din noțiunea „servicii" în sensul articolului 50 CE cursurile organizate de anumite instituții care fac parte dintr-un sistem de învățământ public și care sunt finanțate în întregime sau în mare parte din fonduri publice (a se vedea în acest sens Hotărârea Humbel, citată anterior, punctul 18, precum și Hotărârea din 7 decembrie 1993, Wirth, C-109/92, Rec., p. I-6447, punctele 15 și 16). Astfel, Curtea a precizat că, prin stabilirea și prin menținerea unui astfel de sistem de învățământ public, finanțat, în general, de bugetul public, iar nu de către elevi sau de către părinții lor, statul nu intenționa să se angajeze în activități remunerate, ci își îndeplinea misiunea în domeniile social, cultural și educativ față de populație (a se vedea Hotărârea Schwarz și Gootjes-Schwarz, citată anterior, punctul 39).

31 Cu toate acestea, acțiunea principală nu are legătură cu activitatea de învățământ a înseși universităților finanțate din bugetul public. Dimpotrivă, acțiunea amintită, la fel ca și reglementarea națională în cauză în acțiunea principală, se referă la prestații furnizate cu titlu accesoriu de persoane fizice la care universitățile apelează pentru îndeplinirea misiunii lor. Plata acestor prestații poate reprezenta o remunerație din partea universității avute în vedere.

32 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 12 din concluziile prezentate, pentru ca o activitate să intre în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului privind libera prestare a serviciilor, determinant este caracterul său economic, mai precis activitatea nu trebuie exercitată fără contraprestație.

33 În schimb, contrar a ceea ce pare să fi apreciat instanța de trimitere, în această privință nu este necesar ca prestatorul să urmărească realizarea unui câștig (a se vedea în special Hotărârea din 12 iulie 2001, Smits și Peerbooms, C-157/99, Rec., p. I-5473, punctele 50 și 52).

34 Rezultă că acțiunea principală, la fel ca și articolul 3 punctul 26 din EStG, se referă la serviciile furnizate în schimbul unei „remunerații". Suma primită de domnul Jundt de la universitate pentru activitatea sa de profesor, chiar presupunând că a fost exercitată cvasibenevol, reprezintă o remunerație în sensul articolului 50 CE, mai precis o contraprestație a prestației pe care acesta a furnizat-o.

35 În ultimul rând, faptul că activitatea de învățământ este exercitată în numele unei universități, persoană juridică de drept public, nu are ca efect scoaterea serviciului prestat din domeniul de aplicare al articolului 49 CE.

36 Instanța de trimitere își exprimă rezerve în această privință și ridică problema dacă prestațiile îndeplinite în serviciul sau în numele unei instituții de drept public și susceptibile de a intra în domeniul de aplicare al articolului 45 CE, care trebuie luate de asemenea în considerare în cadrul liberei prestări a serviciilor, constituie prestări de servicii. Potrivit instanței de trimitere, aceste prestații trebuie considerate „semipublice" și intră în sfera activităților de drept public ale statului.

37 În această privință, trebuie precizat că deși, potrivit articolului 45 primul paragraf CE coroborat cu articolul 50 CE, libera prestare a serviciilor nu acoperă activități care sunt asociate într-un stat membru, chiar și cu titlu ocazional, exercitării autorității publice, totuși această derogare trebuie restrânsă la activități care reprezintă, în sine, o participare directă și specifică la exercitarea autorității publice (a se vedea în special Hotărârea din 21 iunie 1974, Reyners, 2/74, Rec., p. 631, punctul 45, Hotărârea din 31 mai 2001, Comisia/Italia, C-283/99, Rec., p. I-4363, punctul 20, și Hotărârea din 30 martie 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Rec., p. I-2941, punctul 46).

38 Or, din jurisprudența Curții referitoare la articolul 39 alineatul (4) CE rezultă că activitățile civile de învățământ de la universitate nu intră în domeniul de aplicare al acestei derogări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 mai 1989, Allué și Coonan, 33/88, Rec., p. 1591, punctul 7, precum și Hotărârea din 2 iulie 1996, Comisia/Grecia, C-290/94, Rec., p. I-3285, punctul 34).

39 În consecință, este necesar să se răspundă la prima întrebare adresată în sensul că o activitate de învățământ exercitată de un contribuabil dintr-un stat membru în serviciul unei persoane juridice de drept public, în acest caz o universitate situată într-un alt stat membru, intră în domeniul de aplicare al articolului 49 CE, chiar dacă aceasta este exercitată cu titlu accesoriu și cvasibenevol.

*Cu privire la a doua întrebare*

40 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă restricția privind libera prestare a serviciilor, care constă în faptul că o reglementare națională prevede aplicarea unei scutiri de la impozitul pe venit în privința remunerațiilor plătite de universități, persoane juridice de drept public, stabilite pe teritoriul național, în schimbul unei activități de învățământ exercitate cu titlu accesoriu, însă refuză aplicarea ei atunci când aceste remunerații sunt plătite de o universitate stabilită într-un alt stat membru, este justificată de motive imperative de interes general. În această privință, instanța de trimitere vizează în special faptul că acest avantaj fiscal se întemeiază doar pe exercitarea acestei activități în favoarea unei persoane juridice naționale de drept public.

Observațiile prezentate Curții

41 În opinia soților Jundt și a Comisiei, faptul că respectivele remunerații sunt scutite doar dacă sunt plătite de universități publice situate pe teritoriul național și nu beneficiază de această scutire dacă sunt plătite de universități publice stabilite în alte state membre constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, nejustificată de un interes public legitim.

42 În primul rând, restricția prevăzută de reglementarea în cauză în acțiunea principală nu ar putea fi justificată de obiectivul său, care ar fi acela de a asigura că există profesori dispuși să își exercite activitatea cu titlu accesoriu și de a încuraja astfel sectorul formării sau al învățământului.

43 Soții Jundt apreciază că Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec., p. I-2057), este relevantă în acest sens. La punctul 23 din această hotărâre, Curtea s-a pronunțat în sensul că promovarea cercetării și dezvoltării nu ar putea justifica o măsură națională care refuză un avantaj fiscal pentru orice activitate de cercetare neefectuată în statul membru interesat. Într-adevăr, o astfel de măsură ar fi direct contrară obiectivului politicii comunitare în domeniul cercetării și al dezvoltării tehnologice, obiectiv definit la articolul 163 alineatul (2) CE.

44 În mod similar, ar fi contrar obiectivelor Comunității Europene în materie de formare să i refuze unui profesor care își exercită activitatea cu titlu accesoriu acordarea de avantaje fiscale prin care s-ar putea promova disponibilitatea sa. Într-adevăr, potrivit articolului 149 CE, trebuie încurajată cooperarea dintre statele membre cu privire la formarea și la mobilitatea studenților și a profesorilor. Refuzul de a acorda scutirea fiscală în cauză în acțiunea principală l-ar determina în mod indirect pe un profesor care își exercită activitatea cu titlu accesoriu să predea doar în universitățile naționale.

45 În al doilea rând, contrar a ceea ce pare să fi apreciat instanța de trimitere, o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală nu ar putea fi justificată în temeiul coerenței regimului fiscal german, de faptul că avantajul fiscal în cauză ar produce efecte pozitive în privința cursurilor oferite de universitățile naționale.

46 De fapt, jurisprudența Curții ar confirma faptul că justificarea admisă în Hotărârile citate anterior Bachmann și Comisia/Belgia, întemeiată pe necesitatea de a menține coerența regimului fiscal național este de strictă interpretare. Or, în speță, nu ar fi îndeplinite condițiile stabilite de jurisprudența care rezultă din Hotărârea Bachmann amintită, întrucât avantajul fiscal în cauză în acțiunea principală, respectiv scutirea de impozit a „indemnizației pentru cheltuieli profesionale", nu ar fi compensată cu o prelevare fiscală determinată. Împrejurarea că scutirea de impozit a indemnizațiilor pentru cheltuieli profesionale poate conferi indirect avantaje statului german nu ar fi de natură să stabilească o coerență a regimului fiscal național și, prin urmare, nu ar putea justifica o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală.

47 În opinia guvernului german, o restricție privind libera prestare a serviciilor poate, desigur, să rezulte din faptul că un profesor, care își exercită activitatea cu titlu accesoriu în cadrul unei universități stabilite într-un alt stat membru în schimbul unei indemnizații pentru cheltuieli profesionale, nu beneficiază de avantajul fiscal în cauză în acțiunea principală. Totuși, această restricție ar fi justificată de motive imperative de interes general legate de promovarea învățământului, a cercetării și a dezvoltării.

48 Guvernul german invocă în acest sens că articolul 3 punctul 26 din EStG îi determină pe profesorii care își exercită activitatea cu titlu accesoriu să își ofere serviciile în mod cvasibenevol în cadrul instituțiilor pe care le menționează această dispoziție în schimbul unei remunerații modice sub forma unei indemnizații pentru cheltuieli profesionale.

49 Prin urmare, dispoziția menționată ar avea drept obiectiv susținerea, prin intermediul unor scutiri fiscale prevăzute în favoarea cetățenilor care exercită activități extraprofesionale, a persoanelor juridice de drept public enumerate, în acest caz, universitățile. Obiectivul și efectul dispoziției ar consta în punerea la dispoziția universităților de servicii oferite de profesori la un preț avantajos. Dispoziția ar fi justificată de un motiv imperativ de interes general, respectiv de promovarea învățământului, a cercetării și a dezvoltării. Aceasta ar fi adecvată și necesară pentru a atinge scopul urmărit.

50 În orice caz, guvernul german apreciază că Republica Federală Germania nu are vreo obligație să susțină universitățile din alte state membre. Având în vedere că organizarea învățământului, la fel ca și fiscalitatea directă, continuă să fie de competența statelor membre, ar trebui ca fiecare stat membru să își poată menține, în aceste domenii, o putere de apreciere în ceea ce privește conținutul normelor sale naționale.

51 Articolul 149 alineatul (1) CE ar exprima în mod clar faptul că acțiunea Comunității în domeniul educației este exercitată „respectând pe deplin responsabilitatea statelor membre față de conținutul învățământului și de organizarea sistemului educațional". Guvernul german deduce din această dispoziție că statele membre pot reglementa în mod autonom organizarea sistemului educațional pe teritoriul lor și, prin urmare, organizarea activităților de învățământ din propriile universități. Întrucât Republica Federală Germania are o influență redusă asupra organizării instituțiilor de învățământ din alte state membre, aceasta nu ar putea fi obligată să subvenționeze funcționarea lor prin renunțarea la sumele care i se cuvin din partea contribuabilului.

Răspunsul Curții

52 Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 49 CE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între statele

membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii care are un caracter pur intern în cadrul unui stat membru (Hotărârea din 5 octombrie 1994, Comisia/Franța, C-381/93, Rec., p. I-5145, punctul 17, Hotărârea din 28 aprilie 1998, Kohll, C-158/96, Rec., p. I-1931, punctul 33, Hotărârea Smits și Peerbooms, citată anterior, punctul 61, Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 29, precum și Hotărârea din 8 septembrie 2005, Mobistar și Belgacom Mobile, C-544/03 și C-545/03, Rec., p. I-7723, punctul 30).

53 În această privință, nu a făcut obiectul unei contestații în fața Curții faptul că, dacă o activitate de învățământ exercitată cu titlu accesoriu, precum cea în cauză în acțiunea principală, intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului privind libera prestare a serviciilor, în acest caz o reglementare națională precum articolul 3 punctul 26 din EStG restrânge libertatea domnului Jundt de a furniza servicii într-un alt stat membru, astfel cum este garantată de articolul 49 CE, în măsura în care îl privează pe acesta de un avantaj fiscal de care ar fi beneficiat dacă ar fi oferit aceleași servicii în propriul stat membru.

54 De altfel, însăși instanța de trimitere precizează că reglementarea națională în cauză în acțiunea principală, care se aplică în același mod resortisanților naționali și străini care exercită activități în cadrul persoanelor juridice naționale de drept public, instituie un tratament mai puțin favorabil pentru serviciile furnizate unor destinatari din alte state membre, în comparație cu tratamentul prevăzut pentru serviciile prestate pe teritoriul național și constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor.

55 Este necesar să se examineze dacă o astfel de restricție privind libera prestare a serviciilor poate fi obiectiv justificată.

56 În acest context, trebuie cercetat în primul rând dacă restricția prevăzută de reglementarea națională este justificată de motivul imperativ de interes general al promovării învățământului, a cercetării și a dezvoltării, astfel cum susține guvernul german.

57 O astfel de argumentare nu poate fi acceptată.

58 Chiar presupunând că obiectivul promovării învățământului constituie un motiv imperativ de interes general, nu este mai puțin adevărat că o măsură restrictivă, pentru a putea fi justificată, trebuie să respecte principiul proporționalității, în sensul că trebuie să fie adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C-478/98, Rec., p. I-7587, punctul 41, și Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 28).

59 La punctul 23 din Hotărârea Laboratoires Fournier, citată anterior, Curtea s-a pronunțat, desigur, în sensul că nu poate fi exclus faptul că promovarea cercetării și a dezvoltării constituie un motiv imperativ de interes general. Cu toate acestea, Curtea a respins argumentul potrivit căruia un stat membru nu ar fi obligat să contribuie la promovarea cercetării într-un alt stat membru și a apreciat că o reglementare națională care prevede beneficiul unui credit fiscal doar pentru activitățile de cercetare realizate în statul membru interesat constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor. Curtea a apreciat că o astfel de reglementare contravine direct obiectivului politicii comunitare în domeniul cercetării și al dezvoltării tehnologice care, potrivit articolului 163 alineatul (2) CE, urmărește în special eliminarea obstacolelor fiscale din calea cooperării în domeniul cercetării.

60 În contextul acțiunii principale, trebuie amintit că articolul 149 alineatul (1) CE prevede: „Comunitatea contribuie la dezvoltarea unei educații de calitate prin încurajarea cooperării dintre statele membre și, în cazul în care este necesar, prin sprijinirea și completarea acțiunii acestora”, în timp ce articolul 149 alineatul (2) CE prevede că „[a]cțiunea Comunității urmărește […] să favorizeze mobilitatea studenților și a profesorilor”.

61 O reglementare a unui stat membru precum cea în cauză în acțiunea principală este contrară acestor obiective în măsura în care descurajează profesorii care își exercită activitatea cu titlu accesoriu să se bucure de libertățile lor fundamentale pentru a-și oferi serviciile într-un alt stat membru prin refuzul de a li se acorda un avantaj fiscal de care ar fi beneficiat dacă ar fi furnizat aceleași servicii pe teritoriul național.

62 Curtea a subliniat anterior importanța acestor obiective în contextul aplicării articolului 18 CE. După ce a amintit că facilitățile oferite de tratat în materie de circulație a cetățenilor Uniunii nu ar putea produce efecte depline dacă un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat să le exercite ca urmare a obstacolelor ridicate în calea șederii sale într-un alt stat membru în temeiul unei reglementări din statul său de origine care îl sancționează pentru simplul fapt că a exercitat aceste facilități, Curtea a indicat într-adevăr că această considerație este deosebit de importantă în domeniul educației, ținând cont de obiectivele urmărite de articolul 3 alineatul (1) litera (q) CE și de articolul 149 alineatul (2) a doua liniuță CE, și anume, printre altele, de a favoriza mobilitatea studenților și a profesorilor (a se vedea Hotărârea din 23 octombrie 2007, Morgan și Bucher, C-11/06 și C-12/06, Rep., p. I-9161, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).

63 O reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală, care are o influență similară legislației naționale în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Laboratoires Fournier, citată anterior, aduce atingere libertății profesorilor care își exercită activitatea cu titlu accesoriu de a alege locul unde să își presteze serviciile în cadrul Comunității, fără să se fi stabilit că, pentru a atinge obiectivul declarat al promovării învățământului, este necesar ca beneficiul scutirii fiscale în cauză în acțiunea principală să fie prevăzut numai pentru acei contribuabili care exercită o activitate de învățământ auxiliară în universități situate pe teritoriul național.

64 Într-adevăr, se impune constatarea faptului că guvernul german nu a furnizat niciun argument prin care să se poată dovedi că obiectivul menționat la punctul precedent nu ar putea fi atins fără reglementarea în litigiu și prin utilizarea unor mijloace

alternative care nu ar afecta alegerea locului în care ar putea să își ofere serviciile profesorii care își exercită activitatea cu titlu accesoriu.

65 În al doilea rând, trebuie cercetat dacă restricția în cauză în acțiunea principală poate fi justificată de necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal german, astfel cum a indicat instanța de trimitere.

66 În opinia instanței de trimitere, obiectul articolului 3 punctul 26 din EStG este acela de a scuti statul german de anumite responsabilități care îi incumbă prin intermediul unei măsuri fiscale, în măsura în care, pe de o parte, profesorii care își exercită activitatea cu titlu accesoriu beneficiază de o scutire fiscală dacă predau în universități publice naționale și, pe de altă parte, statului german îi revine un beneficiu corelativ, întrucât poate asigura activitățile de învățământ și de cercetare ale acestor universități la un preț redus. În consecință, instanța de trimitere ridică problema dacă în acțiunea principală există o legătură directă între scutirea fiscală acordată contribuabilului în considerarea activității sale auxiliare de învățământ și exercitarea acestei activități de învățământ în favoarea unei persoane juridice naționale de drept public. Din această perspectivă, se presupune, pe de o parte, că prestația contribuabilului favorizată de avantajul fiscal servește interesul comun și, pe de altă parte, că acest „avantaj" care ar fi în favoarea interesului comun ar compensa dezavantajul pe care l-ar reprezenta renunțarea la impozit.

67 În această privință, trebuie amintit că, desigur, la punctul 28 din Hotărârea Bachmann, citată anterior, și, respectiv, la punctul 21 din Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia, citată anterior, Curtea a recunoscut că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție a exercitării libertăților fundamentale garantate prin tratat.

68 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o

prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 40, Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec., p. I-2647, punctul 62, și Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, Rep., p. I-8491, punctul 56).

69 Or, din punctul de vedere al regimului fiscal, nu există o legătură directă între scutirea fiscală a indemnizațiilor pentru cheltuieli profesionale plătite de universitățile germane și o compensare a acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată.

70 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 23 din concluziile prezentate, în acțiunea principală se sugerează doar că scutirea de impozitul pe venit se compensează cu avantajul statului german ce rezultă din exercitarea cu titlu accesoriu de către profesori a activităților de învățământ și de cercetare. O legătură atât de generală și de indirectă între avantajul fiscal pentru contribuabil și beneficiul invocat de statul membru este insuficientă prin raportare la exigențele jurisprudenței ce rezultă din Hotărârea Bachmann, citată anterior.

71 Argumentul prin care se urmărește justificarea restricției privind principiul liberei prestări a serviciilor prin necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal german nu poate fi, astfel, acceptat.

72 Având în vedere considerentele de mai sus, faptul că un avantaj fiscal național se aplică doar atunci când activitatea vizată este exercitată în favoarea unei persoane juridice naționale de drept public nu poate justifica restricția privind libera prestare a serviciilor.

73 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată în sensul că restricția privind libera prestare a serviciilor care constă în faptul că o reglementare națională prevede aplicarea unei scutiri de la impozitul pe venit în privința remunerațiilor plătite de universități, persoane juridice de drept public, stabilite pe teritoriul național, în schimbul unei activități de învățământ exercitate cu titlu accesoriu, însă refuză aplicarea ei atunci când aceste remunerații sunt plătite de o universitate stabilită într-un alt stat membru, nu este justificată de motive imperative de interes general.

*Cu privire la a treia întrebare*

Observațiile prezentate Curții

74 Guvernul german apreciază că nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare, întrucât instanța de trimitere a adresat-o în ipoteza unui răspuns negativ la a doua întrebare, la care, în opinia sa, este necesar să se răspundă afirmativ.

75 În opinia soților Jundt, nu s-ar putea susține că o restricție nejustificată privind libera prestare a serviciilor este totuși compatibilă cu dreptul comunitar întrucât statele membre rămân responsabile pentru organizarea sistemului educațional în temeiul articolului 149 CE. Statul german ar fi obligat să promoveze cooperarea dintre statele membre, iar nu să o împiedice prin reglementări adoptate în avantajul său.

76 În opinia Comisiei, articolul 3 punctul 26 din EStG nu se plasează în afara domeniului de aplicare al liberei prestări a serviciilor, pentru motivul că statele membre își păstrează competența de a organiza sistemele lor educaționale. Articolul 149 CE nu exclude din domeniul de aplicare al liberei prestări a serviciilor un astfel de regim fiscal care se aplică activității de învățământ universitar.

77 De altfel, Comisia apreciază că articolul 3 punctul 26 din EStG nu se referă nici la organizarea educației, nici la politica privind învățământul, ci se limitează să introducă o derogare fiscală menită să favorizeze, în general, activitățile profesionale auxiliare în interesul comun, fără a avea vreo legătură specifică cu sistemul educațional.

78 În opinia Comisiei, articolul 128 din Tratatul CEE și dispozițiile din dreptul derivat adoptate în temeiul acestuia resping în mod indirect opinia exprimată de Bundesfinanzhof potrivit căreia în acțiunea principală s-ar pune în discuție o derogare de la normele privind libera prestare a serviciilor justificată de „politica privind învățământul". Într-adevăr, aceste dispoziții ar demonstra că obstacolele artificiale în calea mobilității profesorilor sunt contrare obiectivelor politicii comunitare în domeniul învățământului profesional și că aceasta era situația în momentul desfășurării acțiunii principale. De altfel, „favoriz[area] mobilit[ății] studenților și a profesorilor" ar urma, pe viitor, să facă parte în mod explicit din obiectivele Comunității înscrise în tratat, astfel cum rezultă din articolul 149 CE.

Răspunsul Curții

79 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă faptul că statele membre au competența de a decide ele însele

cu privire la organizarea sistemului educațional propriu poate face compatibilă cu dreptul comunitar o reglementare națională care prevede beneficiul unei scutiri fiscale pentru contribuabilii care exercită activități în serviciul sau în numele unor universități publice naționale.

80 În opinia instanței de trimitere, articolul 3 punctul 26 din EStG poate fi interpretat drept o expresie a competenței statelor membre de a decide ele însele modul în care trebuie organizat propriul sistem educațional, iar această putere ar atrage după sine libertatea de a limita beneficiul unei scutiri fiscale la contribuabilii care exercită activități furnizate în serviciul sau în numele unei universități publice naționale.

81 În acest sens, trebuie subliniat că din articolul 149 alineatul (1) CE rezultă, desigur, faptul că „Comunitatea contribuie la dezvoltarea unei educații de calitate, prin încurajarea cooperării dintre statele membre și, în cazul în care este necesar, prin sprijinirea și prin completarea acțiunii acestora, respectând pe deplin responsabilitatea statelor membre față de conținutul învățământului și de organizarea sistemului educațional, precum și diversitatea lor culturală și lingvistică”.

82 Deși la articolul 128 din Tratatul CEE, care era dispoziția relevantă la momentul desfășurării faptelor din acțiunea principală, nu sunt menționate competența și responsabilitatea statelor membre în aceste domenii, de la punctul 19 din Hotărârea Gravier, citată anterior, rezultă că, la data desfășurării faptelor din acțiunea principală, organizarea educației și politica privind învățământul nu se numărau, ca atare, printre domeniile acordate în competența instituțiilor comunitare prin Tratatul CEE.

83 Ca atare, o reglementare precum articolul 3 punctul 26 din EStG nu este o măsură referitoare la conținutul învățământului sau la organizarea sistemului educațional, după cum susține în mod întemeiat Comisia, ci este o măsură fiscală de natură generală care acordă un avantaj fiscal atunci când un particular se consacră desfășurării unor activități în beneficiul colectivității.

84 Într-adevăr, în domeniul de aplicare al reglementării în cauză în acțiunea principală intră nu doar indemnizațiile pentru cheltuieli profesionale plătite pentru activități de învățământ de către instituții publice de învățământ și de cercetare, ci și cele plătite pentru alte activități și de către alte instituții. Așadar, o astfel de reglementare nu constituie, ca atare, expresia competenței unui stat membru de a organiza sistemul său educațional.

85 În orice caz, indiferent de legăturile sale reale sau aparente cu domenii de competență rezervate statelor membre, principiul liberei prestări a serviciilor se aplică și unei reglementări naționale precum cea în cauză în acțiunea principală.

86 Într-adevăr, statele membre trebuie să își exercite competențele ce le revin cu respectarea dreptului comunitar și în special a dispozițiilor referitoare la libera prestare a serviciilor. Curtea s-a pronunțat în acest fel în diferite domenii, între care fiscalitatea directă și învățământul (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Schwarz și Gootjes-Schwarz, punctele 69 și 70, precum și Comisia/Germania, punctele 85 și 86).

87 În consecință, competența și responsabilitatea de care dispun statele membre pentru organizarea sistemului lor educațional nu pot avea drept efect scoaterea unei reglementări fiscale, precum cea în cauză în acțiunea principală, din domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la libera prestare a serviciilor și nici să facă compatibil cu dreptul comunitar refuzul de a acorda avantajele fiscale relevante profesorilor care își oferă serviciile în universitățile din alte state membre.

88 Astfel cum rezultă de la punctele 61-63 din prezenta hotărâre în ceea ce privește lipsa justificării unei reglementări precum cea în cauză în acțiunea principală printr-un

motiv imperativ de interes general, chiar dacă o astfel de reglementare constituia o măsură legată de organizarea sistemului educațional, aceasta nu ar însemna că ar fi mai puțin incompatibilă cu tratatul având în vedere că afectează alegerea locului în care să își presteze serviciile profesorii care își exercită activitatea cu titlu accesoriu.

89 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare adresată că faptul că statele membre au competența de a decide ele însele cu privire la organizarea sistemului educațional propriu nu poate face compatibilă cu dreptul comunitar o reglementare națională care prevede beneficiul unei scutiri fiscale pentru contribuabilii care exercită activități în serviciul sau în numele unor universități publice naționale.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

90 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

**1) O activitate de învățământ exercitată de un contribuabil dintr-un stat membru în serviciul unei persoane juridice de drept public, în acest caz o universitate situată într-un alt stat membru, intră în domeniul de aplicare al articolului 49 CE, chiar dacă aceasta este exercitată cu titlu accesoriu și cvasibenevol.**

2) **Restricția privind libera prestare a serviciilor care constă în faptul că o reglementare națională prevede aplicarea unei scutiri de la impozitul pe venit în privința remunerațiilor plătite de universități, persoane juridice de drept public, stabilite pe teritoriul național, în schimbul unei activități de învățământ exercitate cu titlu accesoriu, însă refuză aplicarea ei atunci când aceste remunerații sunt plătite de o universitate stabilită într-un alt stat membru, nu este justificată de motive imperative de interes general.**

3) **Faptul că statele membre au competența de a decide ele însele cu privire la organizarea sistemului educațional propriu nu poate face compatibilă cu dreptul comunitar o reglementare națională care prevede beneficiul unei scutiri fiscale pentru contribuabilii care exercită activități în serviciul sau în numele unor universități publice naționale.**

Semnături